

**DECIZIA nr. 98**  
din data de 20.09.2006

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. a fost sesizata prin adresa nr., de catre Activitatea Controlului Fiscal asupra aspectelor cuprinse in contestatia formulata de **S.C. S.R.L.**, impotriva Deciziei de impunere nr., emisa pe baza Raportului de inspectie fiscala

Contestatia formulata initial a fost completata prin depunerea de catre petitionara a adresei nr. .

Petenta contesta suma de **lei** stabilita cu titlu de obligatii fiscale suplimentare, defalcata pe tipuri de impozite si contributii, astfel:

- impozit pe profit pe anul 2001 din care:

- debit **lei**, dobanzi aferente **lei** si penalitati de intarziere aferente **lei**;

- impozit pe profit pe anul 2002 **lei**, din care:

- debit **lei**, bobanzi aferente **lei** si penalitati de intarziere aferente **lei**;

- varsaminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neancadrate **lei**; din care:

- debit **lei**, dobanzi aferente **lei** si penalitati de intarziere aferente **lei**;

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj, constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de **art.176, art.177 si art.179 din O.G. nr.92/24.12.2003- privind Codul de procedura fiscala, republicata**, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia S.C. S.R.L.

I. Prin contestatia formulata, petenta se indreapta impotriva Deciziei de impunere nr.2006, contestand partial obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala din cadrul D.G.F.P. Cluj, respectiv suma de **lei**, pe urmatoarele motive:

**1.)** In ce priveste impozitul pe profit aferent anului 2001 in suma de **lei**.

- petenta sustine dreptul la deducere a cheltuielilor de transport, cazare si diurna efectuate de administratorul societatii cu ocazia delegatiei in interes de serviciu in strainatate, conform Ordinului de deplasare nr. .2001, considerand ca, organele de control, in mod eronat au invocat prevederile art.4, al.(6), lit.j din OG 70/1994, respectiv HG 402/2000, intrucat nu fac distinctie intre asociat si administrator.

-petenta descrie semnificatia termenilor "asociat" si "administrator" in intelesul L.31/1990, concluzionand ca "asociatul unic devine de drept administrator (in SRL-uri cu asociat unic).

-petenta afirma ca in viziunea organelor de control, administratorul este echivalent cu asociatul, pretinzand ca nu are calitatea de angajat; ori aceeaasi lege 31/1990 prevede ca administratorul beneficiaza de indemnizatie de conducere, iar administratorul ca asociat unic nu are nici cel putin posibilitatea sa incheie contract de munca, intrucat contractul presupune un angajator si un angajat, iar in cazul de fata nu se pot indeplini ambele calitati.

- actul normativ invocat de organele de control, se refera strict la calitatea de asociat si/sau actionar si nu aceea de administrator; *"ceea ce legea nu interzice este permisibil. In situatia de fata, legea nu interzice decontarea cheltuielilor de deplasare a administratorului"*

**2.)** Referitor la impozitul pe profit aferent anului 2002 in suma de **lei**.

- petenta considera lipsita de temeinicie excluderea de la deducere a cheltuielilor privind intretinerea, repararea si amenajarea spatiului cladirii vechi a, refacerea conductei de termoficare, amenajarea unei rampe de intrare in sediu, refacerea retelei electrice la cladirea veche si racordarea ei cu cladirea noua, deoarece, actele normative invocate de organele de control- L.82/1991, Regulamentul 704/1993 - se refera la investitii (activele imobilizate - bunuri si valori destinate sa serveasca perioada indelungata care nu se consuma la prima utilizare), ori in situatia data este vorba de reparatii, intretinere si refacerea partilor degradate din investitiile existente a carei valoare nu se modifica.

- H.G. 402 spune ca, cheltuielile reprezinta sume sau valori platite care sunt aferente realizarii de venituri; inregistrările in contul 6018"cheltuieli cu intretinerea si reparatiile" sau facut in viziunea acestui act normativ si in scopul realizarii de venituri prin reamenajarea sediului vechi prin atrageri de pacienti;

- petenta subliniaza ca in conformitate cu Ordinul 306/2002, imobilizarile corporale cuprind: terenuri, constructii, instalatii tehnice si masini, utilaje ect. si nu reparatii si interinere.

3). In ce priveste contributia - varsaminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neancadrate in suma de **lei**.

- petenta sustine ca in actele normative in cauza se stipuleaza fara nici un fel de rezerva ca angajatii se raporteaza la norma de lucru de 171,33 ore in medie pe luna ceea ce reprezinta o norma intreaga de 8 ore/zi -**HG 2346/14.12.2004**.

- organele de control, cand stabilesc obligatia platii contravalorii salariului minim pe economie pentru personalul angajat cu handicap, nu se mai raporteaza la norma prevazuta in actul normativ amintit, luand ca medie norma intreaga de 8 ore/zi, calculand numarul de contracte fractionate de 2-4 ore sau chiar suspendate pe perioada aceea, nemaivorbind ca, cuantumul acestor venituri salariale nu realizeaza ca norma intreaga nici cel putin 60 de contracte pe luna.

- daca ne raportam la prevederile respectarii echitatii intre drepturi si obligatii, trebuie sa luam in calcul atat obligatiile cat si drepturile la normele prevazute de lege, respectiv norma intreaga de 8 ore/zi contractat si nu 2 ore/zi contract.

- petenta prezinta in anexa la contestatie, calculul din care rezulta ca in perioada controlata nu a depasit numarul de angajati cu norma intreaga de 75 in medie/luna, ceea ce nu o obliga de a angaja persoane cu handicap sau a suporta consecintele neangajarii lor.

Avand in vedere temeinicia contestatiei, pana la solutionarea acesteia, petitionara solicita suspendarea partiala a obligatiilor izvorate din decizia de impunere, respectiv suma contestata.

**II.** Din Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei, rezulta ca, in urma verificarilor efectuate, echipa de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

1).- pentru anul 2001, cheltuielile de transport, cazare si diurna, efectuate de actionarul sau asociatul care nu are calitatea de angajat, respectiv de Prof. , conform Ordinului de deplasare nr. .2001, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal conform art.4, al.(6), lit.j din O.G.70/1994, respectiv HG 402/2000.

- astfel, s-au stabilit cheltuieli nedeductibile suplimentare in suma de RON, iar pe cale de consecinta fiscala, s-a stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de lei, dobanzi aferente in suma de lei si penalitati de intarziere aferente in suma de lei (anexa 1- pag.4 si anexa 3 la raportul de inspectie fiscala);

2).- in anul 2002, agentul economic a inregistrat direct pe cont de cheltuiala (contul 611 "cheltuielile cu intretinerea si reparatiile", contul 6018 "cheltuieli privind alte materiale consumabile), investitiile efectuate la "Obiectivul extindere si consolidare", cladire proprietatea societatii, in suma de **lei** reprezentand: ciment, lucrari deviere retea termica, lucrari reparatii si consolidari imobil, lucrari executate la obiectivul extindere si consolidare n, c/v refacere retea electrica, cheltuieli prezentate detailat in Anexa nr.5, pag.1-2 (facturile inregistrate pe cheltuieli prezentate in Anexa nr. 5 sunt anexate in copie xerox la raportul de inspectie fiscala).

Organele de control invoca prevederile Cap.2, B,2 din Regulamentul nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, cu privire la Activele imobilizate.

De asemenea, precizeaza ca in conformitate cu prevederile HG 402/2000 pentru aprobarea instructiunilor privind metodologia de calcul la impozitul pe profit " *La stabilirea profitului impozabil se vor lua în calcul numai cheltuielile care concură direct la realizarea veniturilor și care se regăsesc în costul produselor și serviciilor, în limitele prevăzute de legislația în vigoare.*

*Cheltuielile reprezintă sumele sau valorile plătite ori de plătit, după natura lor, care sunt aferente realizării veniturilor, astfel cum sunt înregistrate în contabilitatea contribuabililor ".*

Pentru anul 2002, s-a stabilit un **impozit pe profit suplimentar in suma de lei** (anexa 6 pag.1-4 si anexa 7 la raportul de inspectie fiscala), **dobanzi** aferente lei si **penalitati de intarziere** aferente in suma de **lei**, total obligatii suplimentare lei, ca urmare a stabilirii de **cheltuieli nedeductibile suplimentar** in suma de **lei**.

3). Varsaminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neancadrate.

In urma verificarilor efectuate pentru perioada 01.01.2004-31.12.2005, echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea nu a respectat prevederile art. 42, al.(1) si art.43, al.(1) si al.(2) din Legea343/2004 pentru modificarea si completarea OUG 102/1999 privind protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap.

Ca urmare, echipa de inspectie fiscala a calculat suplimentar pentru perioada in cauza, suma de **lei**, reprezentand **contributia la fondul pentru protectia sociala a persoanelor cu handicap** (situatia

privind modul de calcul este prezentata in anexa nr.21 pag.1-2 si anexa nr.22 pag.1-2 la raportul de inspectie fiscala).

Pentru neplata la termen au fost calculate **dobanzi** in suma de lei si **penalitat de intarziere** in suma de **lei**.

- Temei de drept: -Legea 343/2004 de modificare si completare a OUG 102/1999, OG 92/2003/R, art.115 si art.120 .

**III.** Luand in considerare constatările organelor de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si de catre organele de control, se retin urmatoarele:

**1.) In ce priveste impozitul pe profit suplimentar pe anul 2001 in suma de lei, dobanzi aferente lei si penalitati de intarziere aferente lei , total sume lei.**

**Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca sumele reprezentand cheltuieli de transport, cazare si diurna, efectuate de actionarul unic al societatii care are si calitatea de administrator, sunt deductibile la calculul profitului impozabil.**

In fapt, pe anul 2001, societatea contestatoare a inclus in categoria cheltuielilor deductibile suma de ROL) reprezentand diurna externa, transport si cazare, cheltuieli efectuate de asociatul unic care este si administratorul societatii, respectiv de Prof., cu ocazia deplasarii in interes de serviciu in strainatate, respectiv "Achizitionare aparatura medicala"conform Ordinului de deplasare nr., existent in copie la dosar.

Referitor la cheltuielile de aceasata natura, organele de inspectie fiscala au considerat ca sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, conf.art.4, al.6, lit.j din OG 70/1994-privind impozitul pe profit, respectiv HG 402/2000.

In drept, spetei in cauza ii sunt aplicabile dispozitiile **art.70, al.(1) din Legea nr.31/1991**, coroborate cu prevederile **art.4, al.(2) din OG nr.70/1994/R/1997-privind impozitul pe profit**, potrivit carora:

**ART.70** "(1) Administratorii pot face toate operatiunile cerute pentru aducerea la indeplinire a obiectului de activitate al societății, afară de restricțiile arătate în actul constitutiv".

**ART. 4**"(2) Pentru determinarea profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor și cele considerate deductibile conform prevederilor legale în vigoare. [...]".

In sensul prevederilor acestor articole de lege, se retine motivatia contestatoarei referitoare la eroarea organelor de control privind excluderea de la cheltuielile deductibile a cheltuielilor de deplasare efectuate de administrator in interesul societatii, avand la baza dispozitiile art.70, al.(1) din Legea 31/1991, respectiv, cheltuielile de deplasare facute de administratorii societatii in interesul acesteia sunt aferente realizarii profitului in sensul prevederilor art.4, al.(2) din OG nr.70/1994/R/1997- privind impozitul pe profit, deoarece, achizitionarea de aparatura medicala este generatoare de venituri, venituri care participa, la randul lor, la realizarea de profit.

Pentru o speta similara, ce a facut obiectul Dosarului nr., s-a pronuntat atat Tribunalul Cluj prin Sentinta civila nr. cat si Curtea de Apel, dand castig de cauza.

Prin urmare, in conformitate cu dispozitiile legale invocate, cheltuielile de transport, cazare si diurna in suma de ROL) efectuate de administratorul societatii cu ocazia deplasarii in interes de serviciu in strainatate, respectiv "Achizitionare aparatura medicala"conform Ordinului de deplasare nr. .2001, intra in categoria cheltuielilor deductibile, motiv pentru care contestatia urmeaza a se admite pentru acest capat de cerere.

Pe cale de consecinta fiscala, urmeaza a se admite suma de **RON** reprezentand **impozit pe profit suplimentar aferent trim IV 2001**, asa cum rezulta din anexa nr.1/4 la raportul de inspectie fiscala (existenta la dosar) modul de calcul al acestuia nefiind contestat.

Retinandu-se ca petitionara contestata dobanzi in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei, aferente impozitului pe profit suplimentar pe anul 2001 si tinad cont de solutia de admitere a impozitului pe profit aferent trim IV 2001, pe cale de consecinta fiscala, conform principiului de drept "ACCESORIUM SEQUITUR PRINCIPALE", pentru acest capat de cerere contestatia **se va admite pentru dobanzile in suma de RON si penalitatile de intarziere in suma de RON**, aferente impozitului pe profit suplimentar in suma de RON si se va **respinge pentru dobanzile in suma de RON si penalitatile de intarziere in suma de RON** calculate pentru impozitul pe profit suplimentar aferent

trim. I-III 2001, asa cum rezulta din anexa 3 la raportul de inspectie fiscala (existenta la dosar), modul de calcul al acestora nefiind contestat.

**2). In ce priveste impozitul pe profit suplimentar pe anul 2002 in suma de lei, dobanzi aferente lei si penalitati de intarziere aferente lei , total sume lei.**

a).Din anexa nr.6 la Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca sumele reprezentand cheltuieli nedeductibile ( lei) pentru care s-au calculat impozit pe profit suplimentar de lei, sunt:

- cheltuieli amortizare BMW in suma de lei;
- cheltuieli c/v asigurari medicale lei.
- cheltuieli aferente constructiei -cladire de natura investitiilor in mijloace fixe in suma de lei;

Se retine ca, prin contestatia formulata, petenta ataca doar masura excluderii din categoria cheltuielilor deductibile a cheltuielilor in suma de lei, privind intretinerea, repararea si amenajarea spatiului cladirii vechi a, refacerea conductei de termoficare, amenajarea unei rampe de intrare, refacerea retelei electrice la cladirea veche si racordarea la cladirea noua,.

Intrucat, petenta nu aduce argumente care sa inlatura constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la cheltuieli amortizare BMW si cheltuieli reprezentand c/v asigurari medicale, in suma totala de RON, contestatia urmeaza a **se respinge ca nemotivata pentru acest capat de cerere.**

In drept, se aplica dispozitiile **O.G. nr.92/24.12.2003** privind Codul de procedura fiscala, **art.175, alin.(1), lit.c)**, care precizeaza :“(1) *Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:[...] c) motivele de fapt si de drept*”, precum si **art.185, alin.(1)**, din acela act normativ, corborat cu dispozitiile punctului **12.1, lit.b din OMFP nr. 519/27.09.2005** privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora: **art. 185 "(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa." pct.12.1**"Contestatia poate fi respinsa ca:[...] b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii.

Pe cale de consecinta fiscala, **petenta datoreaza ca obligatie de plata impozitul pe profit aferent anului 2002 in suma de RON, aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de), precum si obligatiile fiscale accesorii aferente in suma de RON, din care dobanzi- RON si penalitati de intarziere - RON**, asa cum rezulta din calculul prezentat in tabelul de mai jos..

Prin Anexa nr.7 la Raportul de inspectie fiscala, obligatiile fiscale accesorii sunt calculate la suma cumulata de plata, de la inceputul anului, stabilita suplimentar la aceasta sursa.

La stabilirea obligatiilor fiscale accesorii aferente sumei de RON, se va proceda tinand cont de datele si informatiile din Raportul de inspectie fiscala precum si din Anexa nr.7 atasata acestuia, respectiv data scadenta, numarul de zile si cotele procentuale în cazul calculului dobanzilor aferente, iar in cazul penalitatilor, numarul de luni si cotele procentuale

Precizam ca, prin contestatia formulata, petenta nu a atacat modul de calcul al accesoriilor stabilite de organele de inspectie fiscala.

Calculul obligatiilor fiscale accesori aferente impozitului pe profit suplimentar in suma de lei.

cheltuieli nedeductibile	impozit profit	impozit profit cumulat	scadenta 2002	Nr. zile intar	Cota doban. %	Dobanzi calculate	Nr. luni intar.	Cota pena	Penalitati calculate
--------------------------	----------------	------------------------	---------------	----------------	---------------	-------------------	-----------------	-----------	----------------------

**b). Referitor la cheltuielile reprezentand c/v lucrari constructii si materiale in suma de lei;**

**Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca lucrarile efectuate de contestatoare la cladirea -spatiu propriu, reprezinta reparatii sau investitii.**

In fapt, din continutul raportului de inspectie fiscala se retine ca, in anul 2002, societatea contestatoare a inregistrat direct pe cont de cheltuiala (contul 611 "cheltuielile cu intretinerea si reparatiile", contul 6018 "cheltuieli privind alte materiale consumabile), c/v lucrarilor si materialelor in suma de RON, reprezentand:

- c/v refacere retea electrica - ROL);
- deviere retea termica - ROL);
- reparatii si consolidari imobil - ROL);

- lucrari executate la obiectivul "extindere Poli si consolidare"-
- ciment si OB 37 Fi 10mm - ROL);

Facturile inregistrate pe cheltuieli sunt prezentate in Anexa nr.5, pag.1-2 la raportul de inspectie fiscala.

Organele de inspectie fiscala au exclus din categoria cheltuielilor deductibile aferente anului 2002 suma de, pe considerentul ca aceasta reprezinta de fapt cheltuieli cu lucrari de investitii si nu cheltuieli care se i-au in calcul la stabilirea profitului impozabil, invocand in acest sens prevederile Cap.2, B,2 din Regulamentul nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991 precum si prevederiel HG 402/2002 pentru aprobarea instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit.

Contestatoarea sustine ca de fapt aceste cheltuieli reprezinta lucrari de reparatii, intretinere, refacerea partilor degradate, amenajarea spatiului cladirii vechi a , in scopul realizarii de venituri (prin reamenajarea sediului vechi se atrag pacienti).

b1). Referitor la cheltuielile reprezentand c/v refacere retea electrica -

In drept, potrivit prevederilor **pct.9 din HG 909/1997** pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994: "*Cheltuielile privind reparatiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate.*

*Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării, sau eşalonat, pe o perioadă de timp, cu aprobarea consiliului de administrație sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului*".

In sensul cadrului legislativ mentionat se retine motivatia contestatoarei referitoare la eroarea organelor de inpectie fiscala privind excluderea de la deducerea cheltuielilor a sumei de ROL), reprezentand c/v refacere retea electica la cladirea veche, intrucat, in categoria reparatiilor efectuate se incadreaza lucrari ce se fac la mijloacele fixe existente si au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea materialelor, pieselor, componentelor uzate cu altele noi.

Prin urmare, in conformitate cu dispozitiile legale invocate, suma de **RON** reprezentand c/v refacere retea electica, intra in categoria cheltuielilor deductibile, motiv pentru care contestatia formulata de petenta urmeaza a **se admite pentru acest capat de cerere.**

Pe cale de consecinta fiscala, **urmeaza a se admite** suma de **RON** reprezentand **impozitul pe profit** aferent cheltuielilor deductibile in cauza, (), precum si obligatiile fiscale accesorii aferente in suma de **in suma de RON, din care dobanzi- RON si penalitati de intarziere - RON**, asa cum rezulta din calculul prezentat in tabelul de mai jos.

Prin Anexa nr.7 la Raportul de inspectie fiscala, obligatiile fiscale accesorii sunt calculate la suma cumulata de plata, de la inceputul anului, stabilita suplimentar la aceasta sursa.

La stabilirea obligatiilor fiscale accesorii aferente sumei de RON, se va proceda tinand cont de datele si informatiile din Raportul de inspectie fiscala precum si din Anexa nr.7 atasata acestuia, respectiv data scadenta, numarul de zile si cotele procentuale in cazul calculului dobanzilor aferente, iar in cazul penalitatilor, numarul de luni si cotele procentuale

Precizam ca, prin contestatia formulata, petenta nu a atacat modul de calcul al accesoriilor stabilite de organele de inspectie fiscala.

Calculul obligatiilor fiscale accesori aferente impozitului pe profit suplimentar in suma de lei

cheltuieli deductibile	impozit profit	scadenta 2002	Nr. zile intar	Cota doban. %	Dobanzi calculate	Nr. luni intar.	Cota pena	Penalitati calculate

b2). Referitor la suma de RON reprezentand c/v lucrarilor:

- deviere retea termica - RON ( ROL);
- reparatii si consolidari imobil Interservisan - RON ( ROL);
- lucrari executate la obiectivul "extindere si consolidare "- RON ROL);
- ciment si OB 37 Fi 10mm - ROL)

In drept, spetei in cauza ii sunt aplicabile:

-dispozitiile **art.4, lit.d din Legea 15/1994/R/1999** -privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, coroborate cu prevederile **art.1, pct.6 din H.G nr. 568 din 3 iulie 2000**

pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994\*), cu modificările ulterioare, aprobate prin **H.G. nr. 909/1997**, care precizează:

**ART. 4** Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

**d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.**

**ART.1, pct.6.** La punctul 7, litera d) a alineatului 1 va avea următorul cuprins:

“Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel: **d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.**”

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

- De asemenea, prevederile **Cap.B, pct.2.46 și 2.58 din Regulamentul 704/1993 de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991**, arată ca:

**pct.2.** Contabilitatea imobilizărilor.

**46.** Activele imobilizate reprezintă bunurile și valorile destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unității patrimoniale, care nu se consumă la prima utilizare. Contabilitatea imobilizărilor se ține pe următoarele categorii: imobilizări necorporale, imobilizări corporale și imobilizări financiare.

**58.** Contabilitatea imobilizărilor în curs se ține distinct pentru: imobilizări necorporale și imobilizări corporale.

Imobilizările în curs corporale reprezintă investițiile neterminale efectuate în regie proprie sau în antrepriza, care se evaluează la costul de producție, respectiv la costul de achiziție, reprezentând prețul de deviz al investiției.

Imobilizările în curs corporale se trec în categoria mijloacelor fixe după recepție, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.

În debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs" se înregistrează:

- valoarea imobilizărilor corporale în curs, realizate în regie proprie sau facturate la furnizor, precum și aportul în natura (108, 404, 456, 722);

- avansurile acordate furnizorilor de imobilizări (512).

Având în vedere cadrul legislativ menționat mai sus și analizând documentele existente la dosar privind lucrările efectuate, rezulta următoarele:

**a)-pentru realizarea obiectivului “deviere retea termică”,** petenta a avut nevoie de “Autorizație pentru spargerea starzilor, trotuarelor și a zonelor verzi”, emisă de Consiliul Local sub nr. .2002-existența în copie la dosar-pag.15 și 16..

Din documentele:“Situatiile de lucrări executate în luna iulie 2002”- pentru obiectivul “canal termic”, întocmite de SC A SA (pag.68-72 din dosarul contestației), precum și din Procesele verbale de recepție calitativă din 23.07.2002, 26.07.2002, 29.07.2002, 01.08.2002 emise de RA e,( pag.18-21 din dosarul contestației), rezulta că lucrările au constat în :

- sapare și umplere a canalului termic cu toate lucrările aferente pe care le implica acestea, executate de SC A SA;

- montarea conductelor, izolația acestora și legarea la rețeaua existentă -asa cum rezulta din Procesele verbale emise de RA

**b)- în ce privește obiectivul “extindere și consolidare”,** acesta s-a realizat în baza “Contractului de execuție în antrepriza” nr..2002, încheiat între petenta și SC A SA în calitate de antreprenor, având ca obiect “Executarea de lucrări de construcții montaj în conformitate cu prevederile proiectului de execuție, detaliile și devizele de execuție aprobate precum și ale standardelor și prescripțiilor tehnice în vigoare”.

- prin urmare, se înțelege că de fapt este vorba despre o lucrare nouă, care potrivit dispozițiilor legale invocate mai sus, intră în categoria investițiilor.

**c).** -referitor la lucrarea “reparații și consolidări imobil n”.

- lucrarea in cauza s-a executat in baza Contractul de executie lucrari nr. .2002 incheiat intre petitionara-in calitate de beneficiar si SC C. SRL in calitate de executant (pag.32 la dosar).

-Conform Ofertei nr.S.2002, pentru consolidare fundatie izolata imobil I, solutia tehnica este de introducere de minipiloti D = 300 mm, H = 5 m, injectati in anvelope filtrante.

-din Devizul de analiza (pag.29 la dosar) si documentul "Situatie de lucrari nr.2002" (pag.66 la dosar) emise de SC C., privind lucrarea " Consolidare fundatie izolata imobil n", rezulta ca, in principal, lucrarile au constat in:

- introducerea de minipiloti D = 300 mm, H = 5 m, injectati in anvelope filtrante;
- montare tuburi, montare carcase de armaturi gata confectionate
- confectionare armaturi, fasonare bare pentru fundatii izolate, ect.

-la Procesul verbal de receptie a lucrarii de consolidare a fundatiei/22.08.2002, este anexat planul de desen (pag.59 si 60 la dosar) privind "Solutia de consolidare fundatie izolata imobil", unde sunt prezentate elementele introduse in fundatie, care prin "Legenda" sunt definite astfel: (1)"Grinda de minolitizare, armatura, etrier si (2) Minipilot, armatura, freta, fiecare cu caracteristice aferente si dimensiuni precizate in legenda.

- Conform situatiei "Necesar de materiale pentru executarea lucrarii: Consolidare fundatie la cladirea", (pag.1146 la dosar) s-au mai folosit materialele: ciment pentru piloti si centura ( 5,0mc x 400kg./mc=2000kg) si fier beton pentru piloti si centura 1876 kg.

- prin Procesul verbal incheiat la data de 29.03.2002, semnat de Director proprietar, (pag.77), acesta mentioneaza "Verificand necesitatea si oportunitatea unor consolidari dintre spatiul existent si spatiul viitor ce se va construi s-a impus utilizarea materialelor sus mentionate (ciment II/A-S 32.5 R vrac 107.88 T si OB 37 Fi 10 mm, 19.900 KG). Materialele se trec pe consum ca urmare a faptului ca nu fac parte din lucrarile de investitii, ele fiind necesare pentru intretinerea si consolidarea celei vechi si a legaturii intre cele vechi si noi."

Fata de cele relatate, se constata ca de fapt, necesitatea lucrarilor "Consolidare fundatie izolata imobil" si "deviere retea termica", au fost impuse de realizarea obiectivului "extindere"- ce reprezinta o constructie noua adaugata la constructia existenta. In situatia in care nu se punea problema extinderii constructiei existente, lucrarile mentionate nu erau necesare.

Intrucat, costurile efectuate cu cele doua lucrari au fost impuse de realizarea obiectivului "extindere", acestea intra in categoria investitiilor, a caror recuperare se realizeaza in perioada urmatoare pe seama amortizarii, conform prevederilor legale.

Mentionam ca, potrivit pct.9 din HG 909/1997 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994, in categoria reparatiilor efectuate se incadreaza lucrari ce se fac la mijloacele fixe existente si au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea materialelor, pieselor uzate cu altele noi.

Prin urmare, se retine aprecierea organelor de control referitoare la incadrarea eronata in categoria lucrarilor de reparatii de catre petenta a lucrarilor privind obiectivele: "deviere retea termica", "extindere si consolidare", "reparatii si consolidari imobil In" precum si a materialelor aferente (ciment si OB 37 Fi 10mmm).

In contextul celor aratate si avand in vedere ca, in conformitate cu prevederile legale invocate spetei in cauza, lucrarile analizate mai sus se incadreaza in categoria investitiilor, se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat legal la diminuarea cheltuielilor deductibile cu suma de, inregistrate de contestatoare in contul 611 "Cheltuieli cu reparatiile", drept pentru care, pentru acest capat de cerere contestatia societatii urmeaza a **se respinge ca neantemeiata.**

Pe cale de consecinta fiscala, **petenta datoreaza ca obligatie de plata impozitul pe profit aferent** in suma de **RON** ( x 25%) precum si obligatiile fiscale accesorii aferente in suma de RON, din care dobanzi in suma de **RON** si penalitati de intarziere in suma de **RON**.

La stabilirea obligatiilor fiscale accesorii aferente sumei de **RON**, s-a proceda tinand cont de datele si informatiile din Anexa nr.7 atasata Raportul de inspectie fiscala.

Precizam ca, prin contestatia formulata, petenta nu a atacat modul de calcul al accesoriilor stabilite de organele de inspectie fiscala.

**3). In ce priveste contributia -varsaminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neancadrate in suma de lei, din care: debit lei, dobanzi lei si penalitati de intarziere lei;**

In fapt, se retine ca, organele de inspectie fiscala, pe motiv ca, in perioada 01.01.2004-31.12.2005, societatea nu a angajat persoane cu handicap desi avea aceasta obligatie, nu a calculat, inregistrat si virat

fondul pentru protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap si, nu a solicitat trimestrial la agentiile judetene de ocupare a fortei de munca repartizarea de astfel de persoane, a incalcat prevederile art.42, al.(1) si art. art.43, al.(1) si (2) din Legea 343/2004 pentru modificarea si completarea OUG 102/1999 privind protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap.

Ca urmare, pentru perioada 01.01.2004-31.12.2005, echipa de inspectie fiscala a stabilit suplimentar contributia la Fondul special pentru protectia si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap in suma de lei, iar pentru neplata la scadenta au fost calculate dobanzi in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

In esenta, petenta sustine ca in perioada controlata nu a depasit numarul de angajati cu norma intreaga de 75 in medie/luna, ceea ce nu o obliga de a angaja persoane cu handicap sau a suporta consecintele neangajarii lor.

In acest sens, petenta arata ca are angajatii cu contracte de munca de 8 ore si contracte de munca fractionate de 2-4 ore (anexa la contestatie-Tabel pe anul 2004 si anul 2005 cu numarul de angajati/contract de munca), mentionand ca, de acest aspect organele de control nu au tinut cont, cu toate ca in actele normative in cauza se stipuleaza ca angajatii se raporteaza la norma de lucru de 171,33 ore in medie pe luna ceea ce reprezinta o norma intreaga de 8 ore/zi (prevederile HG 2346/14.12.2004).

Prin adresa nr..2006 inregistrata la DGFP Cluj, petenta aduce in completare "Declaratiile lunare pe anii 2004-2005-privind evidenta nominala a asiguratilor si a obligatiilor de plata catre bugetul asigurarilor sociale-Anexa 1.2 (purtand numarul de inregistrate la Casa Judeteana de Pensii), din care rezulta "Numarul mediu de asigurati", invocand totodata si dispozitiile art.4 -5 din Legea nr. 346/14.07.2004.

**Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca petenta se incadreaza in prevederile art.42, al.(1) din OUG 102/1999 privind protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap, cu completarile si modificarile ulterioare, si anume daca se poate considera ca are cel putin 100, respectiv 75 de angajati, astfel incat, sa fie obligata de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară pentru un program complet de lucru înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap, in conditiile in care majoritatea contractelor de munca sunt fractionate la 2-4 ore.**

In drept, spetei in cauza, ii sunt aplicabile prevederile **art.42, al.(1) si art.43 din OUG nr.102/1999** privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, asa cum a fost modificata si completata prin **Legea 519/2002** pentru aprobarea OUG nr.102/1999 si **Legea Nr. 343 din 12 iulie 2004, coroborate cu prevederile H.G. nr.1515/2003, art. 1 si H.G. 2346/2004 art. 1**, potrivit carora:

**Legea 519/2002 Art.42**"(1) *Persoanele juridice care au un număr de cel puțin 100 de angajați au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.*"

**Art.43**"(1) *Persoanele juridice care nu respectă prevederile art. 42 alin. (1) au obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.*"

**Legea 343/2004 Art.42** "(1) *Agenții economici care au cel puțin 75 de angajați, precum și autoritățile și instituțiile publice care au cel puțin 25 de funcții contractuale, au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, respectiv din numărul de funcții contractuale prevăzute în statul de funcții.*"

**Art.43** "(1) *Agenții economici, autoritățile și instituțiile publice care nu respectă prevederile art. 42 alin. (1) au obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.*"

**H.G. 1515 Art.1** "*Incepând cu data de 1 ianuarie 2004, salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată se stabilește la 2.800.000 lei lunar, pentru un program complet de lucru de 172 de ore în medie pe lună în anul 2004, reprezentând 16.279,10 lei/oră.*"

**H.G. 2346 Art.1**"*Începând cu data de 1 ianuarie 2005, salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată se stabilește la 3.100.000 lei lunar, pentru un program complet de lucru de 171,333 ore în medie pe lună în anul 2005, reprezentând 18.093,40 lei/oră.*"

Avand in vedere dispozitiile legale invocate si tinand cont de situatia de fapt, se retin urmatoarele:



-prin textul de lege prevazut la art.42, al.(1), se impune agentilor economici care au cel puțin 100, respectiv 75 angajati, obligatia de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați prevazut in statul de functii.

-in speta, majoritatea angajatilor au contracte individuale cu timp partial de munca (2-4 ore), motiv pentru care petenta, (luand in considerare ca obligatia platii, prevazuta de dispozitiile legale mentionate mai sus, se raporteaza la un program complet de lucru al angajatilor), considera ca in numarul de angajati, prevazuti la art.42, al.(1), sa fie inclusi salariatii in cauza, proportional cu timpul de lucru prevazut in contractul individual de munca cu timp partial- (aspect luat in considerare de legiuitior si in alte situatii in care se punea problema numarului de angajati-art.5, al.(4) din Legea 346/2004), insa, legiutorul prin art.42, al.(1) se refera la numarul total de angajati fara a face dinstinctii intre acestia.

Mentionam ca potrivit cadrului legislativ privind Codul Muncii -Legea 53/2003, se intelege ca are calitatea de angajat persoana fizica care presteaza o munca pentru și sub autoritatea unui angajator, in baza unui contract individual de munca, indiferent daca acesta este cu timp partial sau cu norma intreaga.

Pentru clarificarea spetei deduse judecatii, D.G.F.P. a solicitat prin adresele numarul, puncte de vedere A.J.O.F.M. si M.F.P.-A.N.A.F.-Directia de indrumare si asistenta contribuabili.

Ca urmare, A.J.O.F.M. prin adresa nr., si-a exprimat punctul de vedere astfel:

*"Potrivit art.42 din OUG 102/1999,[...] legiuitorul nu face distictie intre numarul mediu anual de salariati si numarul efectiv de angajati pe care il are un agent economic. Tinem sa subliniem ca nicaieri in textul de lege sus amintit nu exista o precizare despre numarul mediu de salariati, ci din contra doar despre numarul minim de angajati.*

*Referitor la interpretarea data de dvs. prin art.5, al.(4) din Legea 346/2004[...], consideram ca nu putem face o interpretare a textului de lege deoarece in toate aceste prevederi ale Legii 346/2004 sunt cuprinse dispozitii despre numarul mediu anual de salariati a intreprinderilor mici si mijlocii in timp ce OUG 102/19999 reglementeaza protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap. Diferentierea dintre textele de lege reiese in mod evident in sensul ca Legea 346/2004 impune ca si criteriu eliminatoriu un numar mediu anual de salariati de cel mult 250 persoane, OUG 102/1999 cu completarile si modificarile ulterioare impune agentilor economici care au cel puțin 75 angajati obligatia de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de munca intr-un procent de cel puțin 4% din **numarul total de angajati**.*

*Referitor la precizarile dvs. privind obligatia platii contravalorii salariului minim brut pe tara garantat in plata se refera pentru acele persoane cu program complet de lucru. In acest sens prevederea legislativa se refera la obligativitatea prestarii unei munci din partea angajatului pentru angajator in schimbul unui salariu (minim brut pe tara garantat in plata)."*

De asemenea, in interpretarea si aplicarea prevederilor art.42, al.(1) din Legea 343/2004 de modificare a OUG nr.102/1999, prin adresa nr.2006, Directia de indrumare si asistenta contribuabili din cadrul A.N.A.F.-M.F.P., ne trimite raspunsul dat de Autoritatea Nationala pentru Persoane cu Handicap (adresa nr.), potrivit caruia sunt invocate prevederile art.42, al.(1) din OUG nr.102/1999, aprobata cu modificari si completari prin Legea nr.519/2002, cu modificarile si completarile ulterioare, cu mentiunea: *"procentul de 4 % se aplica la numarul total de angajati prevazut in statul de functii."*

Fata de cele aratate prin prezenta, argumentele aduse de societatea contestatoare in apararea sa, se constata a fi netemeinice, astfel incat, acestea nu pot fi luate in considerare la solutionarea favorabila a cauzei.

Prin urmare, se retine ca, in mod corect si legal, organele de control au constatat ca petitionara se incadreaza in prevederile art.42, al.(1), din OUG nr.102/1999, cu modificarile si completarile ulterioare, iar pentru nerespectarea acestora cat si a prevederilor art.43, al.(1) si (2) din acelas act normativ, au stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2004-31.12.2005 suma de **RON**, reprezentand contributie la fondul pentru protectia sociala a persoanelor cu handicap neancadrate, drept pentru care, pentru acest capat de cerere contestatia societatii urmeaza a **se respinge ca neantemeiata**.

Pe cale de consecinta fiscala, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**", contestatia urmeaza a **se respinge** si pentru obligatiile fiscale accesorii, respectiv **dobanzi** in suma de **RON** si **penalitati de intarziere** in suma de **RON**, aferente debitului suplimentar in suma de **RON**.

Referitor la solicitarea societatii contestatoare privind suspendarea executarii actului administrativ fiscal atacat, mentionam ca, prin solutionarea contestatiei, solicitarea suspendarii executarii nu mai are obiect.

De altfel, facem precizarea ca D.G.F.P. a jud. nu mai are competenta materiala privind aprobarea suspendarii, intrucat, prevederile art.185, al.(2) din O.G. nr.92/2003/R/2005-privind Codul de procedura fiscala, au fost modificate de prevedrile O.G. nr.35/26 iulie 2006, care la punctul 38 stipuleaza:"*Alineatul (2) al articolului 185 va avea următorul cuprins:*

*(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei."*

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile **art.178 -180 si art.185** din **OG nr.92/24.12.2003 privind Codul de Procedura Fiscala**, republicata, se

### **DECIDE :**

**1.** In ce privesc obligatiile fiscale suplimentare in suma de lei reprezentand **impozit pe profit aferent anului 2001**, din care:- debit **lei**, dobanzi aferente **lei** si penalitati de intarziere aferente **lei**;

**a)** Admiterea contestatiei formulata de S.C. C SR.L ca, respectiv pentru debitul suplimentar in suma de lei aferent trim.IV 2001, dobanzi aferente in suma de lei si penalitati de intarziere aferente in suma de lei.

**b)** Respingerea ca neantemeiata a contestatieie pentru dobanzile in suma de lei si penalitatile de intarziere in suma de lei, aferente impozitului pe profit pe Trim.I-III 2001.

**2.** In ce priveste **impozitul pe profit suplimentar pe anul 2002** in suma de **lei**, din care debit suplimentar **lei**, dobanzi aferente **lei** si penalitati de intarziere aferente **lei**.

**a)** Respingerea ca nemotivata a contestatiei, pentru debitul suplimentar in suma de lei, dobanzi aferente in suma de lei precum si penalitati de intarziere aferente in suma de lei.

**b.1)** Admiterea contestatiei pentru debitul suplimentar in suma de lei, dobanzi aferente in suma de lei si penalitati de intarziere aferente in suma de lei.

**b.2)** Respingerea ca neantemeiata a contestatiei, pentru suma de lei, dobanzi aferente in suma de lei si penalitati de intarziere aferente in suma de lei.

**3.** Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de S.C. S.R.L a pentru suma de **lei- varsaminte de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neancadrate;**

**4.**Respingerea ca fara obiect a capatului de cerere privind suspendarea executarii actului administrativ fiscal.

Prezenta decizie poate fi atacata la tribunalul in termen de 6 luni de la comunicare.